

Der Open-Access-Publikationsserver der ZBW – Leibniz-Informationzentrum Wirtschaft  
*The Open Access Publication Server of the ZBW – Leibniz Information Centre for Economics*

Larbig, Gregor

Article

## Perspektiven des europäischen Steuerwettbewerbs

Wirtschaftsdienst

Suggested citation: Larbig, Gregor (1998) : Perspektiven des europäischen Steuerwettbewerbs, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Vol. 78, Iss. 12, pp. 743-749, <http://hdl.handle.net/10419/40111>

**Nutzungsbedingungen:**

Die ZBW räumt Ihnen als Nutzerin/Nutzer das unentgeltliche, räumlich unbeschränkte und zeitlich auf die Dauer des Schutzrechts beschränkte einfache Recht ein, das ausgewählte Werk im Rahmen der unter

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen> nachzulesenden vollständigen Nutzungsbedingungen zu vervielfältigen, mit denen die Nutzerin/der Nutzer sich durch die erste Nutzung einverstanden erklärt.

**Terms of use:**

*The ZBW grants you, the user, the non-exclusive right to use the selected work free of charge, territorially unrestricted and within the time limit of the term of the property rights according to the terms specified at*

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen>  
*By the first use of the selected work the user agrees and declares to comply with these terms of use.*

Gregor Larbig

## Perspektiven des europäischen Steuerwettbewerbs

*Im Zuge der europäischen Integration gewinnt die Koordination und Harmonisierung der Fiskal- und insbesondere der Steuerpolitik der einzelnen Mitgliedstaaten zunehmend an Bedeutung. Wie groß ist die Gefahr eines ungezügelten Steuerwettbewerbs oder gar einer Steuersenkungsspirale, wenn die Harmonisierung nicht zustande kommt? Können in diesem Fall wichtige öffentliche Güter nicht mehr bereitgestellt werden?*

Nach der Vorlage des Konvergenzberichtes durch das EWI und der Stellungnahme der Deutschen Bundesbank kann von einer rechtzeitigen Einführung des Euro ausgegangen werden. So verwundert es nicht, daß nun auch in die tagespolitische Diskussion zunehmend fiskalpolitische Problemstellungen der europäischen Integration Einzug halten<sup>1</sup>. Eine europäische Koordination der Fiskalpolitiken speziell im Bereich der Steuern steht u.a. weit oben auf der Agenda der europäischen Kommission. Fiskalische Koordination in Form einer aktiven Harmonisierung – verstanden als eine nicht durch Wettbewerb hervorgerufene Vereinheitlichung der Steuertarife und vor allem der Steuerbemessungsgrundlagen – wird als Mittel gegen einen als zum Teil schädlich<sup>2</sup> empfundenen Wettbewerb der Steuersysteme gefordert. Grundsätzlich begrüßt die Kommission den Steuerwettbewerb als solchen, da er den Steuerzahlern zugute komme und einen „heilsamen“ Druck auf die Staatsausgaben ausübe. Was dabei als heilsamer Druck zu verstehen ist, bleibt jedoch unklar. Zu vermuten ist, daß der Steuerwettbewerb durch sinkende Einnahmen die Staaten zum Überdenken von Ausgaben zwingt und so den Staat von einem „Zuviel“ an Aufgaben befreit.

Zugleich verweist die Kommission aber auch auf die Gefahren eines „ungezügelten Wettbewerbs“, womit ein noch weitgehend regelloser Wettbewerb gemeint sein dürfte<sup>3</sup>. Die Forderung nach Harmonisierung basiert auf der Sichtweise, daß die europäischen Staaten als Wettbewerber um international mobile Faktoren, d.h. hauptsächlich um Finanzkapital, antre-

ten. Es können aber auch Konsumausgaben Gegenstand von Wettbewerb sein, wenn es bei der Diskussion um die Gestaltung der europäischen Mehrwertsteuer um das sogenannte Cross-border-shopping und den Versandhandel geht, bei dem Konsumenten über die Grenzen hinweg einkaufen, um so Steuerdifferenziale auszunutzen. Bei längerfristiger Betrachtung kann des weiteren mobiles Humankapital in Form von hochproduktivem Personal, das für wirtschaftliches Wachstum von Bedeutung ist, Gegenstand des Steuerwettbewerbs sein.

### Race to the bottom oder Harmonisierung?

Die einzelnen nationalen Fisci versuchen, durch Reduzierung der Steuersätze und durch entsprechende Gestaltung der Bemessungsgrundlagen Kapital oder Kaufkraft in ihrem Steuergebiet anzuziehen, was zu Reaktionen der anderen Staaten führt: Theoretisch könnte es zu einer Spirale von Steuersenkungen kommen, die als ruinöser Wettbewerb bezeichnet werden kann, wenn am Ende dieses Prozesses entweder überhaupt keine Einnahmen zur Finanzierung öffentlicher Güter übrigbleiben oder die gesamte Steuerlast immobilien Faktoren auferlegt wird<sup>4</sup>. Diese sehr weitgehende Entwicklung ist jedoch zweifelhaft, wenn davon ausgegangen wird, daß der Staat ein Minimum an Steuereinnahmen erzielen muß, mit denen er die wichtigsten öffentlichen Güter (z.B. die öffentliche Sicherheit) noch finanzieren kann<sup>5</sup>.

Als Gegenmittel für ein mögliches „race to the bottom“, das zum Ende des Sozialstaats führen muß, wird auf eine gemeinsame Politik der Koordination und Harmonisierung der Steuersysteme gebaut, um so die Einnahmen zu sichern<sup>6</sup>. Zwar kann das Race to the bottom auch als Form einer Harmonisierung durch strategisches Handeln der Staaten im Wettbewerb

*Gregor Larbig, 29, Dipl.-Volkswirt, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Finanzwissenschaft der Friedrich-Schiller-Universität Jena.*

verstanden werden, es geht aber bei einer aktiven Harmonisierung um die Stabilisierung der Einnahmen auf einem angemessenen Niveau. Was als „angemessen“ anzusehen ist, dürfte je nach politischer Auffassung sehr unterschiedlich sein und ist damit nicht klar definierbar, sondern wird sich auf dem Wege von Verhandlungen zwischen den beteiligten Ländern ergeben.

Es ist nun zum einen zu fragen, wie Steuerwettbewerb theoretisch behandelt wird, und zum anderen, ob und in welcher Form sich empirisch Steuerwettbewerb beobachten läßt. Es stellt sich auch die Frage, ob Steuerwettbewerb anhand der Kriterien Fairneß oder Schädlichkeit beurteilt werden kann. Während man die Frage nach der ökonomischen Vorteilhaftigkeit z.B. anhand von Wohlfahrtsvergleichen der einzelnen Bürger der europäischen Staaten beantworten kann und sich aus anderen föderalen Staaten (Schweiz, Kanada, USA) empirische Schlüsse ziehen lassen, entzieht sich die Frage nach Fairneß und Schädlichkeit einer streng wissenschaftlichen Analyse.

Im folgenden sollen überblicksartig einige Argumentationsstränge zu den Wohlfahrtswirkungen des Steuerwettbewerbs dargestellt werden. Es schließt sich eine Betrachtung zum Fairneß-Begriff und zur Schädlichkeit des Steuerwettbewerbs in der gegenwärtigen europäischen und weltweiten Steuerdiskussion an. Abschließend werden Überlegungen zur zukünftigen Gestaltung des europäischen Steuerwettbewerbs dargestellt.

### Wohlfahrtsverluste oder -gewinne?

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht läßt sich die Frage, ob Steuerwettbewerb oder Steuerkoordination durch Harmonisierung zu Wohlfahrtsverlusten oder -gewinnen führt, nicht klar beantworten. Theoretisch ergeben sich drei Fragen im Hinblick auf den internationalen Steuerwettbewerb:

- Welche Verzerrungen ergeben sich durch die durch den internationalen Wettbewerb beeinflussten Steuersysteme?
- Wie sieht ein neuer, durch den internationalen Wettbewerb herbeigeführter Steuermix zwischen direkten und indirekten Steuern aus?
- Welchen Zusammenhang gibt es zwischen möglicherweise sinkenden Steuereinnahmen und öffentlichen Leistungen?

Während die beiden ersten Fragen Effizienzprobleme behandeln, zielt die letzte Frage auf die Finanzierung von öffentlichen Gütern ab.

Die Effizienz der direkten und indirekten Besteuerung ist Gegenstand einer Fülle von theoretischen Abhandlungen. Die Frage, wie ein effizientes internationales Besteuerungssystem im Hinblick auf die Konsum- und Produktionseffizienz aussehen müßte, kann im wesentlichen als geklärt betrachtet werden<sup>7</sup>. Im folgenden soll die dritte Frage näher behandelt werden, da sie in den unmittelbaren Auswirkungen für die weitere fiskalische Integration der EU am wichtigsten sein dürfte, denn die einzelnen Steuerstaaten verfolgen im internationalen Steuerwettbewerb nicht Effizienz, sondern Einnahmenmaximierung als Ziel<sup>8</sup>.

Ausschlaggebend für das Ergebnis einer modelltheoretischen Untersuchung des Zusammenhanges zwischen der Bereitstellung von öffentlichen Gütern und Steuereinnahmen scheint die sehr schablonenhafte Unterscheidung zwischen zwei extremen Regierungscharakteren zu sein: Auf der einen Seite wird ein Staat modelliert, der wie der Leviathan Hobbesscher Prägung die Bürger durch übermäßige Abgaben einschränkt. Auf der anderen Seite findet man das Ideal des benevolenten Staates, dessen Vertreter weitestgehend (von meritorischen Gütern einmal abgesehen) im Einklang mit den Präferenzen seiner Bürger handeln<sup>9</sup>.

Im Leviathan-Staat repräsentieren die Politiker nicht oder nur unvollständig die Interessen der zu

<sup>1</sup> Die wissenschaftliche Diskussion hat sich dagegen schon sehr früh mit Problemen fiskalischer Integration beschäftigt. Siehe dazu exemplarisch C. S. Shoup (Hrsg.): *Fiscal Harmonization in Common Markets*, New York 1967; aus deutschsprachiger Sicht sind als neuere Beiträge zu nennen: H.-W. Sinn: Implikationen der vier Grundfreiheiten für eine nationale Fiskalpolitik, in: *WIRTSCHAFTSDIENST*, 75. Jg. (1995), H. 5, S. 240-249; und C. B. Blankart: Braucht Europa mehr zentralstaatliche Koordination? Einige Bemerkungen zu Hans-Werner Sinn, in: *WIRTSCHAFTSDIENST*, 76. Jg. (1996), H. 2, S. 87-91.

<sup>2</sup> Dieser Begriff wird weiter unten noch näher betrachtet.

<sup>3</sup> Vgl. KOM (97) 495 endg., S. 2.

<sup>4</sup> Vgl. W. W. Pommerehne, G. Kirchgässner, L. P. Feld: Tax Harmonization and Tax Competition at State-Local Levels: Lessons from Switzerland, in: G. Póla et al. (Hrsg.): *Developments in Local Government Finance*, Cheltenham 1996, S. 293-330, hier S. 294.

<sup>5</sup> Vgl. Arbeitsgemeinschaft deutscher wirtschaftswissenschaftlicher Forschungsinstitute e. V.: *Die Lage der Weltwirtschaft und der deutschen Wirtschaft im Frühjahr 1998*, Sonderausgabe 1/1998, Halle 1998, S. 32.

<sup>6</sup> Vgl. L. P. Feld, G. Kirchgässner: Fiskalischer Wettbewerb in der EU: Wird der Wohlfahrtsstaat zusammenbrechen?, in: *WIRTSCHAFTSDIENST*, 75. Jg. (1995), H. 10, S. 562-568, hier S. 562.

<sup>7</sup> Zu unterscheiden ist an dieser Stelle noch statische und dynamische Effizienz. Für eine umfassende Übersicht internationaler Besteuerungsprobleme und statischer Effizienz siehe S. Homburg: *Allgemeine Steuerlehre*, München, 1997, S. 241-310, besonders § 48 zur effizienten internationalen Besteuerung.

<sup>8</sup> Vgl. S. Homburg, a.a.O., S. 284.

vertretenden Wählerschaft, indem sie teilweise eigene Interessen im Sinne von Zielen bestimmter Interessen- oder Lobby-Gruppen, worunter auch die Bürokratie zu zählen ist, verfolgen<sup>9</sup>. Die Aktionen der Politiker spiegeln deshalb nicht vollständig die Präferenzen<sup>11</sup> der Bürger wider, was als politische Verzerrung bezeichnet wird<sup>12</sup>. Dies stellt den Kern der Public-Choice-Sichtweise dar.

### Steuerkartell der EU

Auf die EU bezogen bedeutet eine Harmonisierung, daß die verschiedenen Regierungen eine Art Steuerkartell bilden, das nur schwer durch die steuerzahlenden Bürger umgangen werden kann. Während bei einer rein nationalen Perspektive der Steuerzahler bei einer seiner Meinung nach verfehlten Steuerpolitik immerhin mit Widerspruch (voice) und/oder Abwanderung (exit) zunächst drohen und dann auch reagieren kann<sup>13</sup>, verringert sich auf europäischer Ebene das Drohpotential der Abwanderungsoption. Denn es gibt – wenn man zunächst von der Existenz von Steueroasen außerhalb der EU absieht<sup>14</sup> – kein Land mit niedrigerer Steuerbelastung, in das der Steuerzahler ausweichen könnte.

Das Kartell der Steuerstaaten wird durch aktive Harmonisierung oder durch andere Formen der Kooperation versuchen, Steuereinnahmen vor der

Erosion durch mobilitätsbedingten Wettbewerb zu sichern, indem es die Abwanderungsoption der Steuerzahler entweder durch Mobilitätsbeschränkungen (Wegzugsverbot, Kapitalverkehrsbeschränkungen)<sup>15</sup> oder durch die Vergrößerung des Steuergebiets unterbindet.

Wenn man davon ausgeht, die EU verhalte sich wie ein Leviathan, wird die politische Verzerrung zementiert oder im Falle einer Harmonisierung der Steuern auf einem höheren Niveau sogar noch vergrößert, da die Regierungen von der Einnahmenseite her nicht mehr zu Verhaltensänderungen gezwungen werden können. Wettbewerb zwischen den Steuerstaaten kann dazu beitragen, politische Verzerrungen abzubauen, er wirkt deshalb tendenziell wohlfahrtssteigernd<sup>16</sup>.

### Steuereinnahmen und öffentliche Leistungen

Die wohlfahrtstheoretische Sichtweise beim Ideal des benevolenten Staates richtet ihr Augenmerk auf die steuerlichen Verzerrungen, die entstehen, wenn die Auswirkungen seines Handelns auf den Wohlstand der Bürger anderer Staaten vernachlässigt werden. Steueränderungen in einem Staat können in einem anderen Staat zu Einkommensverlusten und Steuerausfällen (im Falle von Steuersenkungen) führen, indem mobile Faktoren ihren Standort wechseln.

<sup>9</sup> Diese Hypothese liegt u. a. folgenden Besteuerungsmodellen zugrunde: A. Razin, E. Sadka: International Tax Competition and Gains From Tax Harmonization, National Bureau of Economic Research Working Paper Nr. 3152, Cambridge/Mass. 1989; A. de Crombrughe, H. Tulkens: On Pareto Improving Commodity Tax Changes under Fiscal Competition, in: Journal of Public Economics, Vol. 41 (1990), S. 335-350; A. Häufler: Tax Coordination with Different Preferences for Public Goods: Conflict or Harmony of Interest?, in: International Tax and Public Finance, Vol. 3 (1996), S. 5-28; und M. Keen, M. Marchand: Fiscal Competition and the Pattern of Public Spending, in: Journal of Public Economics, Vol. 66 (1997), S. 33-53.

<sup>10</sup> Siehe dazu allgemein G. Brennan, J. M. Buchanan: The Power to Tax: Analytical Foundations for a Fiscal Constitution, Cambridge/Mass. 1980.

<sup>11</sup> Dieser Begriff ist letztlich schwer zu fassen. Vielleicht kann man Präferenzen im Sinne von verallgemeinerungsfähigen Werten, die nicht auf die Erlangung von Privilegien ausgerichtet sind, verwenden.

<sup>12</sup> Dies ist die Sichtweise in den Besteuerungsmodellen u. a. von S. Sinn: The Taming of Leviathan, in: Constitutional Political Economy, Vol. 3, Nr. 2 (1992), S. 177-196; J. Edwards, M. Keen: Tax Competition and Leviathan, in: European Economic Review, Vol. 40 (1996), S. 113-134; und C. Fuest: Internationale Koordination der Fiskalpolitik: Wohlfahrtsökonomische versus Politökonomische Sicht, in: Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften, Bd. 48, H. 2 (1997), S. 174-192.

<sup>13</sup> Zum Begriff des „voice“ und „exit“ vgl. A. O. Hirschman: Exit, Voice and Loyalty, Cambridge/Mass. 1970.

<sup>14</sup> Zu Problematik der Steueroasen siehe auch unten.

<sup>15</sup> Diese Optionen scheiden im Hinblick auf die vier Grundfreiheiten des EG-Vertrages natürlich aus.

<sup>16</sup> Vgl. B. S. Frey, R. Eichenberger: To harmonize or to compete? That's not the question, in: Journal of Public Economics, Vol. 60 (1996), S. 335-349, hier S. 337.

Josef Bejcek

## Wettbewerbspolitische Theorien und ihre Umsetzung im Kartellrecht

1998, 65 S., brosch., 28,- DM, 204,- öS, 26,- sFr, ISBN 3-7890-5392-9  
(Schriften der Ernst von Caemmerer-Gedächtnisstiftung, Bd. 3)

 **NOMOS Verlagsgesellschaft · 76520 Baden-Baden**

Steuerwettbewerb ruft in diesem Fall Ineffizienzen in Form von Externalitäten in anderen Ländern hervor, und die Harmonisierung von Steuern führt dann zu positiven Wohlfahrtseffekten, da durch Steuererhöhungen zusätzliche Mittel für alle Staaten beschafft werden können. Dies bedeutet allerdings nicht, daß überhaupt keine allokativer Verzerrung durch Steuern vorliegt.

Bei der Kapitalbesteuerung beispielsweise liegt der Vorteil eines harmonisierten Vorgehens darin, daß Kapital in der Summe aller Hoheitsgebiete als fixer Faktor angesehen wird und damit einer Besteuerung nicht ausweichen kann. Ein Vorteil erwächst dem Steuerzahler daraus, daß die so gewonnenen Mittel für zusätzliche öffentliche Güter verwendet werden können, die im Einklang mit seinen Präferenzen bereitgestellt werden<sup>17</sup>.

Die hier vorgestellten Sichtweisen basieren auf dem erstmals durch Tiebout deutlich herausgearbeiteten Konnex zwischen öffentlichen Gütern, ihrer Finanzierung und dem Auswahlverhalten der Steuersubjekte durch „voting by feet“, was u.a. ein hohes Maß an Mobilität voraussetzt<sup>18</sup>. Im Mittelpunkt steht nicht allein die Besteuerungsseite, sondern die Bürger betrachten das gesamte „Paket“ Staat mit Abgaben und Steuern inklusive der jeweils angebotenen öffentlichen Leistungen (z.B. Sozial- und Infrastrukturleistungen).

Die Modelle zum Steuerwettbewerb basieren auf sehr vereinfachenden „scharfen“ Annahmen bezüglich des Verhaltens der Wettbewerber. So ist u.a. zu fragen, ob man Staaten überhaupt als Akteure mit strategischem Verhalten im Wettbewerb analog zum strategischen Verhalten von Firmen darstellen kann. Wenn Staaten aufgrund von Marktversagen Güter anbieten, die durch private Anbieter nicht bereitgestellt würden, dann erweist sich die Analogie von privatem und staatlichem Wettbewerb als hinfällig, und die positiven Ergebnisse des Wettbewerbs lassen sich nicht auf die staatliche Ebene übertragen<sup>19</sup>.

Des weiteren bestehen über die Umsetzung der Bürgerpräferenzen konträre Auffassungen. Die Reali-

tät wird vermutlich in der Mitte zwischen der politökonomischen und der wohlfahrtstheoretischen Sicht liegen, und die Wohlfahrtseffekte von Steuerkoordination bzw. -wettbewerb sind theoretisch nicht eindeutig feststellbar. Sie hängen entscheidend davon ab, ob der Staat als Leviathan oder wohlwollend handelt. Zuerst ist demnach ein Urteil darüber zu fällen, was als größeres Übel anzusehen ist: die Gefahr, daß es zwischen den Staaten zur Kollusion und zum Steuerkartell kommt, oder die Gefahr, daß es ohne Koordination der Steuersysteme zu Spillovers und Externalitäten kommt, die nicht dem öffentlichen Interesse entsprechen.

### Abstrakte Modelle

Der hohe Abstraktionsgrad dieser Modelle führt ferner dazu, daß aus ihnen allgemeine politische Handlungsanweisungen nicht abgeleitet werden können. Die Modelle haben eher den Zweck, bestimmte Aspekte herauszustellen, „...in particular, the importance of recognizing the strategic context in which measures of coordination must be assessed“<sup>20</sup>.

Die bisher vorliegenden empirischen Ergebnisse scheinen gegen einen Steuersenkungswettbewerb (Steuersenkungsspirale) zu sprechen. Für die USA kommt Benson zu dem Schluß, daß es keinen innerstaatlichen Steuerwettbewerb gibt, wohl aber andere Formen von Wettbewerb auf der Ausgabenseite durch „non-tax forms“ wie z.B. Wohlfahrtsleistungen oder Schulbildung<sup>21</sup>. Zu ähnlichen Resultaten für die USA und Kanada kommt Genser. Ein ruinöser „beggar-thy-neighbour“-Wettbewerb findet in diesen Ländern nicht statt, da Steuerarbitrage zum einen Informations- und Transaktionskosten (bzw. Transportkosten im Fall der Güterverlagerung) verursacht und sich zum anderen immer wieder die Frage der Legalität einer Verlagerung stellt, wenn Steuerbasen sowohl bei der Einkommens- als auch bei der Güterbesteuerung zwischen einzelnen Jurisdiktionen verschoben werden<sup>22</sup>. Des weiteren weist Hohaus auch auf durch die Verfassung vorgegebene Regelungen hin, die einen Steuer-

<sup>17</sup> Vgl. C. Fuest, a.a.O., hier S. 185.

<sup>18</sup> Vgl. C. M. Tiebout: A Pure Theory of Local Expenditures, in: Journal of Political Economy, 64. Jg. (1956), S. 416-424.

<sup>19</sup> Vgl. H.-W. Sinn: Das Selektionsprinzip und der Systemwettbewerb, in: S. Homburg et al. (Hrsg.): Fiskalföderalismus in Europa, Berlin 1997, S. 9-60, hier S. 10; für eine grundsätzliche Diskussion der Analogie zwischen Wettbewerb am Produktmarkt und institutionellem Wettbewerb siehe D. Kiwit, S. Voigt: Grenzen des institutionellen Wettbewerbs, Diskussionsbeitrag 05-97, Max-Planck-Institut zur Erforschung von Wirtschaftssystemen, Jena 1997.

<sup>20</sup> Vgl. R. Kanbur, M. Keen: Jeux Sans Frontières: Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size, in: American Economic Review, Vol. 83 (1993), S. 877-892, hier S. 891.

<sup>21</sup> Vgl. B. L. Benson: Interstate Tax Competition, Incentives to Collude, and Federal Influences, in: Cato Journal, Vol. 10 (1990), S. 75-90.

<sup>22</sup> Vgl. B. Genser: Tax Competition and Harmonization in Federal Economies, in: H.-J. Vosgerau (Hrsg.): European Integration in the World Economy, Berlin 1992, S. 200-237, hier S. 218.

<sup>23</sup> Vgl. B. Hohaus: Steuerwettbewerb in Europa, Diss, Universität München, Frankfurt 1997, S. 211 f.

wettbewerb unter den einzelnen Bundesstaaten der USA einschränken<sup>23</sup>.

Die Schweiz dürfte in ihrer föderalen Steuerstruktur am ehesten dem Staatenverbund der EU entsprechen, da die Kantone im Schweizer Föderalismus ein hohes Maß an körperschafts- und einkommensteuerlicher Souveränität haben. Feld/Kirchgässner und Kirchgässner/Pommerehne kommen bei der Betrachtung der direkten Einkommensbesteuerung zu dem Ergebnis, daß es zwar einen geringen, aber keinen ruinösen Steuerwettbewerb in der Schweiz gibt und auch keinen daraus resultierenden Zusammenbruch des Sozialstaates<sup>24</sup>. Für die EU in der Zeit nach dem Maastricht-Vertrag liegen bislang keine empirischen Studien zum Steuerwettbewerb vor.

### Steuerwettbewerb, Fairneß und Schädlichkeit

Aus einer möglichen Steuersenkungsspirale allein läßt sich noch keine normative Aussage über einen fairen/unfairen oder schädlichen Wettbewerb treffen. Es ist lediglich festzuhalten, daß als „Steuerdumping“ empfundene Regelungen eines Staates zu Reaktionen anderer Staaten führen werden<sup>25</sup>, sei es durch rechtliche Maßnahmen (Verbote oder Verhaltenskodizes), Koordinierung oder informelle Mechanismen, wie z.B. durch politischen Druck (auch in Verbindung mit anderen Verhandlungspunkten) auf die entsprechenden Regierungen. Die ersten beiden Maßnahmen erfordern allerdings ein Minimum an Konsens zwischen den beteiligten Staaten darüber, was als fair zu bezeichnen ist.

Wettbewerb an sich ist nicht strittig. Ausgehend von Hayeks „Wettbewerb als Entdeckungsverfahren“<sup>26</sup> ist aber zu fragen, welche institutionellen Voraussetzungen für einen funktionierenden, bestimmte Ziele<sup>27</sup> erfüllenden Wettbewerb auf der Steuerebene gegeben sein müssen, damit die Ergebnisse von allen Teilnehmern als fair betrachtet werden. Was ist also eine faire Ordnung des Wettbewerbs<sup>28</sup>?

Schlägt man eine Brücke von der allgemeinen Wettbewerbstheorie zum Steuerwettbewerb und geht man davon aus, daß nicht der Steuerwettbewerb als solcher unfair ist, sondern nur die Art und Weise, wie Mitbewerber vom Markt verdrängt werden, dann ist als fair derjenige Wettbewerb anzusehen, der „... echte Leistungsvergleiche ermöglicht und am Markt letztlich demjenigen Recht gibt, der das beste Preis-Leistungsverhältnis erzielt“<sup>29</sup>. Der echte Leistungsvergleich impliziert im Kontext des Steuerwettbewerbs die Abwesenheit von Steuerillusion, da die Steuerzahler nur dann eine unbehinderte Sicht auf ihre Belastungen haben, wenn Steuertransparenz gewährleistet ist. Das gesuchte beste Preis-Leistungsverhältnis wird durch das Paket der öffentlichen Leistungen und Steuern/Abgaben bestimmt. Im Gegenzug wird Wettbewerb als unfair angesehen, wenn „... nicht der leistungsfähigste, sondern der mächtigste oder der trickreichste Wettbewerber zum Zuge kommt“<sup>30</sup>. Der Steuerwettbewerb wird somit in bezug auf seinen Verdrängungsmechanismus beurteilt.

Für eine andere Einschätzung ist die Verbindung von gezahlten Steuern und in Anspruch genommenen öffentlichen Leistungen entscheidend. Entzieht sich beispielsweise ein Unternehmen aufgrund der von anderen Staaten bewußt geschaffenen Gewinnverlagerungsmöglichkeiten einer Besteuerung in dem Land, in dem es öffentliche Leistungen in Anspruch nimmt, kann dies als unfair verurteilt werden<sup>31</sup>. Während sich international tätige Unternehmen aufgrund ihrer Mobilität Belastungen entziehen können, werden vor allem die immobilen Besteuerungsgrundlagen (wie Arbeit, Boden und in gewissem Umfang auch Konsum) um so mehr belastet, was bereits jetzt deutliche Folgen bei der Steuermentalität zeigt<sup>32</sup>.

Dieser Argumentation folgt auch die OECD, wenn sie Steueroasen (tax havens) als schädlich bezeichnet, weil sie mobile besteuerbare Faktoren anziehen,

<sup>23</sup> Dies können z. B. die bereits oben erwähnten Ziele der Produktions- und Konsumeffizienz sein.

<sup>24</sup> Für eine umfassende Darstellung der Grundlagen des Wettbewerbs siehe R. Windisch: Modellierung von Systemwettbewerb: Eine kritische Bestandsaufnahme, erscheint demnächst im Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie.

<sup>25</sup> W. Otremba, a.a.O., hier S. 258.

<sup>26</sup> W. Otremba, a.a.O., hier S. 258.

<sup>27</sup> Vgl. H.-H. Härtel: Steuerdumping oder Steuerwettbewerb?, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 77. Jg. (1997), H. 9, S. 492.

<sup>28</sup> Setzt man die Analogie zu den dualen Optionen exit und voice fort, entscheiden sich die Firmen also für die Exit-Option, wobei – wie bereits Hirschman richtig feststellt – diese Reaktion als gleichsam verbrecherisch gebrandmarkt wird, „... indem man ihn mit den Ausdrücken Desertion, Abfall und Verrat...“ (A. O. Hirschman, a.a.O., S. 15) belegt.

<sup>24</sup> Allerdings warnen G. Kirchgässner und W. W. Pommerehne davor, diese Resultate aus der Schweiz vorbehaltlos auf einen europäischen Kontext zu übertragen. Zum einen seien unterschiedliche Präferenzen in der EU und in der Schweiz zu beachten, zum anderen finde der Wettbewerb in der Schweiz unter räumlich viel kleinerem Bezug statt.; vgl. L. P. Feld, G. Kirchgässner, a.a.O.; und G. Kirchgässner, W. W. Pommerehne: Tax harmonization and tax competition in the European Union: Lessons from Switzerland, in: Journal of Public Economics, Vol. 60 (1996), S. 351-371.

<sup>25</sup> Vgl. W. Otremba: Was ist unfair am Steuerwettbewerb?, in: List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik, 23 (1997), H. 3, S. 257-264, hier S. 259.

<sup>26</sup> Vgl. F. A. von Hayek: Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren, in: F. A. von Hayek: Freiburger Studien, Tübingen 1969, S. 249-265.

während die Steuerzahler, denen diese Faktoren gehören, in anderen Ländern außerhalb der Steueröasen öffentliche Leistungen in Anspruch nehmen, ohne als Gegenleistung Steuern zu zahlen. Dieses Free-rider-Verhalten<sup>33</sup> verstößt gegen das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz (Kongruenz zwischen Belastungsträgern und Leistungsempfängern)<sup>34</sup>.

Beide Ansätze sind auf europäischer Ebene schwer zu konkretisieren. Wie will man international vergleichbar berechnen, wieviel ein Unternehmen oder ein Bürger an öffentlichen Gütern in Anspruch nimmt? Wie kann bei Vorliegen einer – möglicherweise schwachen – Steuerillusion ein optimales Paket staatlicher Aktivität ermittelt werden, und wann kann bei bestimmten steuerlichen Maßnahmen deren Schädlichkeit nachgewiesen werden?

Die OECD definiert als schädlich all diejenigen Praktiken, die zu Steueröasen oder zu bevorzugenden Steuersystemen durch signifikant niedrige effektive Steuersätze führen. Schaden entsteht als Folge der

- verzerrenden Umlenkung der Finanz- und Real-kapitalströme;
- Untergrabung der Integrität und Fairneß der Besteuerungssysteme;
- Herabsetzung der Steuermoral;
- zwangsweisen Aufgabe eines gewünschten Besteuerungsmix mit der Konsequenz einer höheren Belastung immobiler Faktoren wie Arbeit, Boden oder Konsum<sup>35</sup>.

Die OECD selbst gibt allerdings zu bedenken, daß die verfügbaren Daten keine detaillierte Analyse von Einnahmeeffekten durch die Schaffung von Steueröasen zulassen. Gleichwohl deutet die gegenwärtige Datenlage auf zunehmende Verlagerungen in Tax havens hin<sup>36</sup>.

### Maßnahmen gegen schädlichen Steuerwettbewerb

Die europäische Kommission hat diesen Themenkomplex erst in jüngster Zeit (wieder)entdeckt. Am

5.11.1997 hat die Kommission ein umfassendes Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen<sup>37</sup> Steuerwettbewerbs vorgeschlagen, das im Detail die Bereiche Unternehmens-, Kapital- und Zinsbesteuerung sowie indirekte Steuern, steuerliche Staatsbeihilfen, Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren enthält<sup>38</sup>. Insbesondere schlägt die Kommission einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung vor, der den Grundsätzen des lautereren Wettbewerbs verpflichtet sein soll. Der Kodex umfaßt steuerliche Vergünstigungen, die bei der Standortwahl eines Unternehmens eine Rolle spielen können<sup>39</sup>.

Diese Vorschläge sind zum Teil nur ungenau formuliert, zudem sind erhebliche Zweifel an der Umsetzung angebracht, denn die erforderliche Einstimmigkeit (Artikel 99 EG-Vertrag) läßt auf lange Verhandlungen schließen, weil eine Vielzahl der europäischen Staaten in der einen oder anderen Form steuerliche Vergünstigungen an Unternehmen gewährt. So kommen beispielsweise als Ziel einer Gewinnverlagerung Andorra, Liechtenstein, Malta, die Schweiz und als EU-Mitgliedstaaten Luxemburg, Irland, Großbritannien und die Niederlande in Betracht<sup>40</sup>.

Bezüglich der indirekten Besteuerung hat die EU bisher weitaus präzisere Vorschläge gemacht. Zum einen ist die EU einer befürchteten Steuersenkungspirale bereits 1992 durch eine Mindestsatzregelung<sup>41</sup> begegnet und zum anderen ist es möglich, sehr genau die Unterschiede bei den Bemessungsgrundlagen für die Mehrwertsteuer zu benennen<sup>42</sup>.

### Schädliche Steuerpraktiken einzelner Staaten

Eine Definition von Fairneß bietet die Taxing Policy Group der Kommission bisher nicht an, sie wählt vielmehr eine pragmatische Vorgehensweise, indem sie einzelne Praktiken als möglicherweise schädlich bezeichnet, wenn sie „... gemessen am normalen Besteuerungsniveau des betreffenden Staates eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung einschließlich Nullbesteuerung bewirken“<sup>43</sup>. Dazu zählen<sup>44</sup>

<sup>33</sup> Vgl. OECD: Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, Paris 1998, S. 14.

<sup>34</sup> Siehe zu diesem Prinzip M. Olson: The Principle of „Fiscal Equivalence“: The Division of Responsibilities among Different Levels of Government, in: American Economic Review, Vol. 59 (1969), Papers and Proceedings, S. 479-487.

<sup>35</sup> Vgl. OECD, a.a.O., S. 16.

<sup>36</sup> Vgl. OECD, a.a.O., S. 17.

<sup>37</sup> Letzlich ist damit unfair gemeint.

<sup>38</sup> Vgl. KOM (97) 564 endg.

<sup>39</sup> Diese weitreichende Formulierung wird durch die Kommission selbst gewählt; vgl. KOM (97) 564 endg., S. 7.

<sup>40</sup> Für weitere Einzelheiten siehe H.-G. Grigat: Verlagerung von Unternehmensgewinnen in das Ausland und Steuerdumping, in: WSI Mitteilungen, Nr. 6 (1997), S. 404-414.

<sup>41</sup> Vgl. Richtlinie 92/77/EG des Rates v. 19. Oktober 1992, ABl EG L 316 v. 31.10.1992.

<sup>42</sup> Vgl. KOM (97) 559 endg., S. 2 f.

<sup>43</sup> KOM (97) endg. 654 endg., S. 8.

<sup>44</sup> Die folgenden Faktoren decken sich im wesentlichen mit dem Katalog der OECD zur Identifikation schädlicher Steuerpraktiken; vgl. OECD, a.a.O., S. 23.

- die besondere Begünstigung von Gebietsfremden gegenüber Gebietsansässigen (steuerliche Diskriminierung, von der OECD als Preferential tax system bezeichnet);
- die Gewährung von steuerlichen Vergünstigungen ohne tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit (sogenannte „Briefkastenfirmen“);
- die mangelnde Transparenz und Umsetzung<sup>45</sup> von bestimmten steuerlichen Maßnahmen (damit soll das Aushandeln der Steuern zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem verhindert und in bezug auf die indirekten Steuern die unterschiedliche Handhabung der Bemessungsgrundlagen beendet werden);
- eine bei multinationalen Unternehmen von den internationalen (auch von der OECD vereinbarten) Vorschriften abweichende Gewinnermittlung (zur Einschränkung des Transfer pricing<sup>46</sup> und der Begünstigung von international tätigen Unternehmen gegenüber kleineren, lokal tätigen Firmen).

Von diesen Vorschlägen wurde allerdings bisher keiner durch den Europäischen Rat und das Europäische Parlament angenommen und umgesetzt.

### Fazit

Die Diskussion um den europäischen Steuerwettbewerb leidet an einer verengten Sicht, die verkennt, daß Europa nur einer unter vielen Teilnehmern des Steuerwettbewerbs vornehmlich um Finanzkapital ist. Würden alle Steueroasen in der EU durch Harmonisierung oder andere Maßnahmen ausgetrocknet, würden sich sehr schnell Staaten außerhalb der EU finden, die mit Vergünstigungen aller Art locken und eine durch die EU-Staaten getroffene Vereinbarung mit niedrigeren Steuerbelastungen unterlaufen. Solche individuellen Aktionen lösen damit das Problem des Steuerwettbewerbs nicht, sondern verlagern es nur auf eine andere, globale Ebene. Von Europa als einer Steuerfestung<sup>47</sup> zu sprechen, weist damit in eine falsche Richtung.

Es ist z.B. zu befürchten, daß es bei der vom EU-Kommissar für Steuern und den Binnenmarkt Mario

Monti<sup>48</sup> propagierten europaweiten Quellensteuer auf Kapitalerträge zu massiven Kapitalabflüssen kommt<sup>49</sup>. Die Lösung der Frage der Steuerkoordination und auch der Steuer-Fairneß-Problematik muß folglich auf einer übergeordneten Ebene wie z.B. der OECD gelöst werden.

Die OECD hat über die bereits genannte Identifikation schädlicher Besteuerungspraktiken hinaus Maßnahmen zu deren Bekämpfung empfohlen, die von der Änderung nationaler Steuerpolitiken über weitere internationale Steuerabkommen bis hin zur Intensivierung der internationalen Kooperation reichen.

Die Folgerung für Europa ist somit deutlich: Um einen ruinösen Wettbewerb vornehmlich um Finanzkapital zu unterbinden, muß zunächst ein weltweit anerkannter Besteuerungskodex in Ergänzung der GATT-Regelungen als Ausgangsbasis geschaffen werden. Dazu wäre es wichtig, daß zumindest auf europäischer Ebene eine gemeinsame Vorstellung von solchen Regeln gebildet wird, damit die EU bei möglichen Verhandlungen geschlossen und somit verhandlungsstärker auftritt. Die Taxing Policy Group sollte auf diesem Gebiet eine noch weiterreichende Rolle einnehmen und als Motor der Diskussion über Steuerpolitik in Europa wirken. Das Problem der Durchsetzung und Überwachung einer weltweiten Ordnung für den Steuerwettbewerb ist damit allerdings nicht gelöst. Denkbar wäre ein mit einem Sanktionsmechanismus ausgestattetes Forum, das – wie es wiederum die OECD empfiehlt – nach einem genauen Zeitplan die Mitgliedsländer dazu auffordert, anerkannte Steuer-Richtlinien umzusetzen.

Angesichts der Umsetzungsprobleme dürfte es in den nächsten Jahren für die nationalen Steuerpolitiken zu keinen weiteren institutionellen Veränderungen von seiten der EU kommen. Auch bleibt abzuwarten, ob sich, abgesehen von den Sonderfällen der Steueroasen für spezielle Steuern (wie Luxemburg für die Kapitalertragsbesteuerung), erste Anzeichen eines starken Steuerwettbewerbs in Europa nachweisen lassen.

<sup>45</sup> Speziell zu diesem Punkt hat die Taxing Policy Group ein Fiscalis-Programm für den Bereich der indirekten Besteuerung vorgeschlagen, das den Informationsfluß zwischen den einzelnen nationalen Fisci und die Einheitlichkeit bei der Verwaltung verbessern soll; vgl. KOM (97) 175 endg. und KOM (97) 621 endg. Eine endgültige Umsetzung steht noch aus.

<sup>46</sup> Das Transfer pricing benennt den Inbegriff der Möglichkeit international operierender Unternehmen, durch steuerlich motivierte Preisgestaltung interner Verrechnungen Gewinne bei Unternehmen in Niedrigsteuerländern anfallen zu lassen. Für eine Darstellung der damit verbundenen, außensteuerrechtlichen Probleme siehe S. Homburg, a.a.O., S. 254 f.

<sup>47</sup> Vgl. B. Huber: Der Steuerwettbewerb: Gefahr oder Chance?, in: List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik, Bd. 23, H. 3 (1997), S. 242-256, hier S. 254.

<sup>48</sup> Vgl. M. Monti im Interview: „Allgemeines Wehklagen“, in: Wirtschaftswoche, Nr. 19 (1997), S. 19-20.

<sup>49</sup> André Roelants von der Banque International de Luxembourg beziffert unter Berufung auf eine Studie der London Business School nach Einführung einer solchen Quellensteuer den Abfluß liquider Mittel aus dem EU-Raum auf 600 Mrd. DM. Selbst wenn man die Luxemburger Perspektive bei dieser Quantifizierung berücksichtigt, dürfte es zu „substantiellen Bewegungen auf dem Kapitalmarkt kommen; vgl. dazu R. Berschens: Angst und Schrecken, in: Wirtschaftswoche Nr. 11 (1998), S. 226-227.